



UOT: 33;330; 336;336.01;336.11; 336.741.28;336.7

JEL: M41, M49

HACIBƏYOVA S.C., dissertant  
ADİU, «Mühasibat uçotu və audit» kafedrası  
E-mail: sevdahajibayova@gmail.com

## XƏRCLƏR ÜZRƏ İNFORMASIYANIN TƏSNİFATI, ONUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ YOLLARI

### Xülasə

Məqalədə xərclərin, gəlirlərin və mənfəətin beynəlxalq və milli standartlarda əks etdirilmiş təsnifatə təhlil edilmiş və onların uçotunun əsasında duran metodoloji prinsipləri araşdırılmış və dəqiqləşdirilmişdir. Müqayisəli təhlil metodlarında istifadə etməklə əldə olunan nəticələr satışın maya dəyərinin, istehsal maya dəyərilə eyniləşdirilməli olduğunu, maliyyə uçotu üzrə xərclərin təsnifatının idarəetmə uçotu sisteminə uyğun olmaqla və həm məhdud, həm də tam maya dəyəti sistemlərinin tələblərinə cavab verməli olduğunu ortaya çıxarır. Yekunda idarəetmə qərarlarının qəbulu və kənar istifadəçilərin informasiyaya olan tələbatının ödənilməsi üçün xərclərin 18 qrup üzrə təsnifatı verilmişdir.

Məqalədə əməliyyat xərcləri və gəlirlərinin, həmçinin onların fərqi kimi formalaşan maliyyə nəticələrinin sintetik uçotu metodikası əsaslandırılmış və tətbiq üçün tövsiyə olunmuşdur.

**Açar sözlər:** istehsal xərcləri, maliyyə nəticələri, satışın maya dəyəri, kalkulyasiyalasdırma, əməliyyat fəaliyyəti.

### GİRİŞ

Hər bir ölkənin iqtisadi, sosial durumu – maddi nemətlər istehsalının səviyyəsi, mövcud maddi, əmək və maliyyə resurslarından istifadənin səmərəliliyi ilə müəyyən olunur. Məhsulların, malların istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi, onların istehsalı, həyata keçirilməsi üçün tələb olunan resursların istifadəsi mikrosəviyyədə, yəni müəssisələr çərçivəsində baş verir. İstənilən müəssisənin istehsal-kommersiya və sair fəaliyyəti müəyyən xərclərlə əlaqədardır. Xərclər – müəyyən iqtisadi fayda götürmək məqsədilə kommersiya müəssisəsi tərəfindən məhsulun (işin, xidmətin) istehsalı və satışı prosesində istifadə olunmuş maddi, qeyri-maddi, əmək və maliyyə resurslarının dəyəridir.

Xərclərin nəzəri-metodoloji və praktiki aspektlərinin təhlili deməyə əsas verir ki, xərclərin formalaşmasının uçotu qaydaları beynəlxalq praktikanın tələblərinə cavab verən səviyyəyə çatdırılmışdır. Ancaq araşdırmalar və təhlil eyni zamanda onu da deməyə əsas verir ki, beynəlxalq standartlar əsasında tərtib edilmiş məcmu gəlir haqqında (ya da mənfəət və zərərlər haqqında) hesabatda xərclərin təsnifatı tam təkmil deyildir. Həmin təsnifat əsasında tərtib olunan hesabat formaları bir sıra mühüm göstəricilər üzrə özlərində lazımi məlumatları, yaxud informasiyanı əks etdirmir.

### Xərclərin təsnifatı və maya dəyərinin kalkulyasiyası

MHBS1-də xərclərin iki variant üzrə təsnifatı müxtəlif məqsədlər güdür, onlar istifadəçilər üçün və xərclərin uçotunu aparanlar üçün eyni əhəmiyyətə malik deyildirlər. Belə ki, xərclərin xarakterinə görə təsnifatı əsasında uçotun aparılması şirkət, daha doğrusu mühasibatlıq üçün daha əlverişli hesab olunur, çünki, həmin xərclərin, təşkilatın daxilində təyinatı üzrə bölüşdürülməsinə ehtiyac qalmır, nəticədə uçot işlərinin həcmi azalmış olur. Lakin, həmin variant üzrə formalaşdırılan informasiya istifadəçilər üçün kifayət qədər əhəmiyyətli deyildir. Xərclərin təyinatı üzrə təsnifatı əsasında formalaşdırılan informasiya isə istifadəçilər üçün daha mühüm əhəmiyyətə malikdir. Əgər birinci variant üzrə yalnız ümumi fəaliyyətin nəticələrini müəyyən etmək mümkün olursa, ikinci variantda həm ümumi, həm də fəaliyyət növləri üzrə nəticələri ayrılıqda müəyyənləşdirmək

mümkündür. Deməli, iqtisadi qərarların müxtəlif seqmentlər üzrə qəbul edilməsi yalnız ikinci variantın tətbiqi, yəni xərclərin təyinatı üzrə təsnifatı əsasında mümkün ola bilər. İkinci variantın daha bir üstünlüyü ondan ibarətdir ki, onun tətbiqi imkan verir ki, daimi xərclərin həcminə ayrıca nəzarət edilsin, bütün diqqət “xərclər-buraxılış”, yaxud “xərclər-nəticə” üzərinə yönəldilmiş olsun. Bu halda ayrı-ayrı fəaliyyət növləri üzrə pul vəsaitlərinin gələcək proqnozlarını işləyib hazırlamaq da asanlaşır. Birinci variant üzrə xərclərin təsnifatı bütövlükdə ciddi mübahisə doğurmur və onların geniş təsnifatına ehtiyac da yoxdur. Çünki, bu variant üzrə məhsulun bütövlükdə və ayrı-ayrı növləri üzrə maya dəyəri hesablanmır, maliyyə nəticələri müəyyən olunmur. Halbuki, ikinci variantda tam əksinədir. Xərclərin təyinatı üzrə təsnifatının özü müəssisədə bu və ya digər kalkulyasiyalasdırma sisteminin tətbiqindən asılıdır. Dünya praktikasında maya dəyərinin kalkulyasiyalasdırılmasının iki sistemi mövcuddur:

- a) tam maya dəyəri üzrə kalkulyasiyalasdırma sistemi;
- b) məhdud maya dəyəri üzrə kalkulyasiyalasdırma (“direkt-kostinq”) sistemi.

MHBS maliyyə hesabatının məhdud maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalasdırma sisteminin tətbiqinə icazə vermir. Bunu MHBS1-in xərclərin təyinatı üzrə şərtlərinə əsasən demək olar. Belə ki, həmin standart göstərir ki, xərclərin təyinatı üzrə bölüşdürülməsinin aparılması subyektiv bölüşdürməyə gətirib çıxarır və subyektiv mühakimələrin hazırlanması üzrə xeyli səylər tələb edə bilər [4, 26s.]. Lakin bunlar heç də həmin variantdan imtina etmək anlamına gəlmir əksinə MHBS bu variantın tətbiqi zamanı yarana biləcək çətinlikləri və subyektivçiliyi əvvəlcədən göstərməklə yanaşı, onun daha əhəmiyyətli olmasını da vurğulayır.

Subyektiv bölgünün necə yarana biləcəyi və ümumiyyətlə xərclərin və maliyyə nəticələrinin təsnifatı və uçotunun hansı istiqamətlərdə yaxşılaşdırıla biləcəyi barədə uçot ədəbiyyatlarında ziddiyyətli fikirlər və baxışlar mövcuddur.

Subyektiv bölgünün yaranması, yaxud yarana biləcəyi onunla bağlıdır ki, məhsul istehsalı, iş və xidmətlərin yerinə yetirilməsi zamanı baş verən xərclərin heç də hamısı müstəqim dəyişən xərclər olmur. Başqa sözlə, bəzi xərcləri konkret məhsul, iş və xidmət növünə aid etmək mümkün olduğu halda, digər xərcləri həmin məhsula, iş və xidmətlərə birbaşa aid etmək olmur. Söhbətin hansı xərclərdən getdiyini bir qədər geniş nəzərdən keçirmək zəruridir. Xərclər məhsulun maya dəyərinə daxil edilməsi əlamətinə görə dəyişən və daimi xərclər kimi təsnifləşdirilir. Lakin, dəyişən xərclərin də hamısını məhsulun maya dəyərinə müstəqim qaydada (birbaşa) daxil etmək mümkün olmur. Məhsulun maya dəyərinə müstəqim qaydada daxil edilə bilinməyən xərcləri dolayı xərclər adlandırmaq olar. Ancaq dolayı xərclər təkcə dəyişən xərclərin dolayı hissəsini deyil, həmçinin daimi xərclərin bir hissəsini əhatə edir. Məlumdur ki, daimi xərclər məhsulun, işin, xidmətin həcmindən dəyişilməsindən asılı olmayan xərcləri özündə əks etdirir, buraya daimi istehsal qaimə xərclərindən başqa, kommersiya xərclərinin, administrativ (inzibati) xərclərin daimi hissəsi də aiddir. MHBS kommersiya xərclərini və administrativ xərcləri dövrə xərclər kimi məhsulun, iş və xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilməsini qadağan edir və onların dövrün sonunda ümumi mənfəətə silinməsi qaydasını müəyyən edir. Beləliklə, MHBS1-də rəsmən təsbit edilməsə də aydın olur ki, qaimə istehsal xərcləri məhsulun, iş və xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilməlidir. Qaimə istehsal xərcləri əslində köhnə uçot sistemində ümumi istehsalat (ümumsex) xərcləri və köməkçi istehsalat məsrəfləri kimi təsnifləşdirilir və uçota alınır. Əgər məhsulun maya dəyəri yalnız müstəqim material, müstəqim əmək haqqı xərcləri və dəyişən dolayı qaimə istehsal xərcləri, həmçinin dəyişən kommersiya və dəyişən inzibati xərclər daxil edilməklə hesablanırsa, onda bu sistem məhdud maya dəyəri (“direkt-kostinq”) sistemi kimi təsnifləşdirilir. Əgər məhsulun maya dəyəri müstəqim material, müstəqim əmək haqqı və dəyişən, həmçinin də daimi qaimə istehsal xərcləri daxil edilməklə hesablanırsa, onda bu sistem tam maya dəyəri sistemi kimi təsnifləşdirilməlidir. Xərclərin və maliyyə nəticələrinin maliyyə uçotu sistemində təsnifatı və uçotu da məhz tam maya dəyəri əsasında həyata keçirilir və MHBS1 həmin sistemin tətbiqini tələb edir. Deməli, adı çəkilən standartda “Satışın maya dəyəri” maddəsində müstəqim material, müstəqim əmək haqqı xərcləri ilə yanaşı dəyişən və daimi istehsal qaimə xərcləri də öz əksini tapmalıdır. Qeyd etmək lazımdır ki, MHBS1 maliyyə uçotu və hesabatı məqsədləri üçün istehsal maya dəyərinə və satışın maya dəyərinə daxil ediləcək xərclərin təsnifatını vermir. Söhbət xüsusən də qaimə

istehsal xərclərindən gedir. Qaimə istehsal xərclərinin təsnifatı ona görə lazımdır ki, onları məhsulun hazır olması prosesi ilə paralel və bilavasitə müşahidə etmək mümkün deyildir. Məsələn, məhsul istehsalında istifadə olunan avadanlığın amortizasiyasını məhsulun konkret növü ilə bilavasitə bağlamaq olmur, buna görə də həmin amortizasiya xərcinin qaimə istehsal xərclərinin ayrıca bir elementi kimi təsnifləşdirilməsi zəruridir. Eyni zamanda amortizasiya xərcini hansısa tərzdə, yaxud qaydada müəyyən məmulat, iş və xidmət növləri ilə identifikasiya etmək lazımdır. Bunu həmin xərcin müəyyən metod əsasında bölüşdürülməsi yolu ilə həyata keçirmək olar. Bu və ya digər bölgü metodunun seçilməsi Prinsiplər, Konseptual əsaslar, həmçinin MHBS əsasında deyil, müəssisənin mühasibat xidmətinin, yaxud digər xidmət bölməsinin subyektiv qərarı əsasında həyata keçirilir.

Satışın maya dəyəri məlum olduğu kimi öz başlanğıcını istehsal xərclərinin təsnifatından və kəmiyyətindən götürür. Beynəlxalq standartlar “satışın maya dəyəri” maddəsinin təsnifatının aparılmasını tələb etmir. Bununla belə, həmin maddənin formalaşması istehsal xərclərinin təsnifatı olmadan mümkün deyil. Məlumdur ki, satışın maya dəyəri aşağıdakı xərclərdən yaranır:

- müstəqim material məsrəfləri;
- müstəqim əmək haqqı xərcləri;
- qaimə istehsal xərcləri.

Əslində istehsal müəssisəsinin hesabat dövründəki istehsal xərcləri də eyni tərkib üzrə təsnifləşdirilir. İstehsal xərcləri öz kəmiyyətinə görə satışın maya dəyərindən böyükdür, çünki onun tərkibi bitməmiş istehsalın məbləğini, hazır məhsulun qalıq məbləğini və satılan məhsulun məbləğini yaradır. Deməli, satılan məhsulun maya dəyərinə daxil ediləcək xərclərin kəmiyyəti istehsal xərclərinin təsnifatı əsasında formalaşdırılmalıdır. İstehsal xərclərinin təsnifatı isə istifadə olunan resursların təsnifatı əsasında aparılmalıdır. Ancaq mövcud vəziyyətin təhlili göstərir ki, istehsal resursları haqqında informasiya kifayət qədər strukturlaşmış deyildir. Bunu biz hazırda tətbiq olunan Hesablar Planının quruluşundan aydın görürük. Söhbət ilk öncə material ehtiyatlarının təsnifatından gedir. Material ehtiyatlarının cəmi üç növü üzrə təsnifatı nəzərdə tutulmuşdur: xammal, istehsalat materialları və qablaşdırma materialları. İstehsalda istifadə edilən digər material resursları barədə informasiya isə təsnifatda öz əksini tapmır. Əmək resursları üzrə bütövlükdə xərcləri əks etdirən təsnifat ümumiyyətlə aparılmır. Eyni sözləri biz istehsal qaimə xərcləri barədə də deyə bilərik. Qeyd etmək lazımdır ki, istehsal qaimə xərcləri öz tərkibinə görə daha geniş nomenklaturaya malikdir, halbuki, istehsalat sferası üzrə həmin xərclərin yalnız dörd qrup üzrə təsnifləşdirilməsi nəzərdə tutulmuşdur: istehsalat aktivlərinin amortizasiya məsrəfləri, istehsalda istifadə olunan köməkçi xammal, istehsalatda istifadə olunan köməkçi materiallar və köməkçi istehsalatla məşğul olan işçi heyətinə məsrəflər. Göstərilən xərclərin heç birinin tərkibində icarə haqqı, kommunal xidmətləri, kənardan alınan elektrik enerjisi xərcləri, sosial təminatla ayırmalar, əmlakın sığortası kimi, əmlak vergisi üzrə xərclər və digər xərclər öz əksini tapmamışdır. Həmin xərclərin hara daxil edilib-edilməməsi barədə informasiya əldə etmək mümkün deyil. İndi isə resursların, istehsal xərclərinin təsnifatından, satışa aid edilən xərclərin təsnifatına keçidi təhlil edək. Öncə onu qeyd edək ki, MHBS1 satışın maya dəyərinə daxil edilən xərclərin təsnifatını vermir. Yalnız Hesablar Planından görmək olar ki, satışın maya dəyəri aşağıdakı xərc nomenklaturası üzərində qurulmuşdur:

- xammal;
- təkrar satış məqsədilə saxlanılan mallar;
- istehsal sahəsində çalışan işçilərin əmək haqqı xərcləri;
- istehsal aktivlərinin amortizasiyası;
- satışın digər maya dəyəri xərcləri.

Satışın maya dəyərini yaradan xərcləri istehsal xərclərinin təsnifatı ilə müqayisə etsək görürük ki, onlar arasında tam uyğunluq yoxdur, yəni satışın maya dəyərini yaradan xərclər tərkibinə görə istehsal maya dəyərini yaradan xərclərin tərkibi ilə üst-üstə düşmür. Sual meydana çıxır – hər iki təsnifat üzrə xərclərin tərkibinin eyniliyi vacibdirmi, yaxud zəruridirmi? Suala cavab ondan ibarətdir ki, bəli, istehsal xərclərinin tərkibi ilə satışın maya dəyərini yaradan xərclərin tərkibi,

kommersiya xərcləri istisna edilməklə eyni olmalıdır. Satışın maya dəyərində əslində kommersiya xərclərinin dəyişən hissəsi daxil edilməlidir. Lakin mövcud sistemdən kommersiya xərclərinin dəyişən və daimi hissəsi barədə informasiya əldə etmək olmur. Məlumdur ki, məhdud maya dəyəri sistemində satılan məhsulun maya dəyərində kommersiya xərclərinin yalnız dəyişən hissəsi daxil edilir. Bu qayda, əsasən idarəetmə uçotu sisteminə aiddir, maliyyə uçotu sistemində isə dəyişən və daimi kommersiya xərclərinin hara və necə silinməsi üzrə konkret göstərişlər yoxdur. Yalnız MHBS1-də xərclərin təyinatına əsasən təsnifatdan müəyyən etmək olar ki, kommersiya xərcləri daimi və dəyişən xərclərə ayırmadan bütövlükdə əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərə (mənfəətə) silinir.

Xərclərin funksiyasına görə “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatda xərclərin uçotunun qeyd olunan çatışmazlıqları nəzərə alınmaqla yaxşılaşdırılması və təkmilləşdirilməsinə dair konkret təklif və tövsiyələri əsaslandırmazdan öncə daha bir problemə nəzər yetirək. MHBS1 “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatın xərclərin funksiyası əsasında tərtib olunması variantını tətbiq edən təşkilatlardan tələb edir ki, onlar hesabatda əlavə açıqlamalar versinlər. Əslində bu o deməkdir ki, xərclərin xarakterinə görə hesabat informasiyasının formalaşdırılması üçün hər bir təşkilat müvafiq uçot sisteminə malik olmalıdır. Başqa sözlə, xərclərin uçotu sistemi elə qurulmalıdır ki, həmin sistem həm xərclərin təyinatına, həm də xərclərin xarakterinə görə informasiya formalaşdırmağa imkan versin. Bununla bağlı konkret sual meydana çıxır – hazırda mövcud olan uçot sistemi bu tələblərə cavab verirmi? Suala cavab verməzdən öncə onu qeyd edək ki, xərclərin xarakterinə görə təsnifləşdirilməsi yalnız mühasibat uçotu məqsədləri, xüsusən də gələcək pul axınlarının proqnozlaşdırılması üçün deyil, həm də hər təşkilatda müəssisə və şirkətdə yaradılan əlavə dəyər, əslində, milli gəlirin kəmiyyətini müəyyən etmək üçün istifadə edilir. Bu mənada, xərclərin xarakterinə görə “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabat forması tərtib edilməsə belə, həmin hesabatdakı maddələr üzrə uçotun aparılması qaçılmazdır. Deyilənləri nəzərə almaqla yuxarıdakı suala cavab belədir – mövcud uçot sistemi xərclərin xarakterinə görə hesabatın tərtib olunması tələblərinə qismən cavab verir, bəzi xərc elementləri barədə tam informasiya formalaşdırmaq mümkün deyil. Bundan başqa, xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabat formasının MHBS1-də təsbit edilmiş məzmunu, quruluşu və orada xərclərdən əlavə əks etdirilən məlumatların xarakteri tam aydın deyil. Xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə hesabat formasının bir çox maddələri, məsələn, “Əsas əməliyyat gəlirləri”, “Sair əməliyyat gəlirləri”, “Sair əməliyyat xərcləri”, “Əməliyyat mənfəəti (zərəri)”, “Maliyyə gəlirləri”, “Maliyyə xərcləri” və digər maddələri, xərclərin funksiyasına görə hesabat formasının maddələri ilə tam eynilik təşkil edir. Əslində bu da o deməkdir ki, həmin maddələr üzrə xərclərin funksiyasına görə hesabat formasında mövcud olan və tərəfimizdən yuxarıda göstərilən çatışmazlıqlar, xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə hesabat formasına da aiddir.

Təhlil olunan hesabat formasının çatışmayan cəhətlərindən biri də, orada sair xərcləri əks etdirmək üçün müvafiq maddənin olmamasıdır. Belə xərclərə, məsələn, reklam xərclərini, ezamiyyə xərclərini, fraxt üzrə xərcləri, komisiya xərclərini, poçt-teleqraf, telefon xərclərini, müxtəlif silinmələri, auditor xidməti xərclərini və s. xərcləri aid etmək olar. Bu qəbildən olan xərcləri sair əməliyyat xərclərinin tərkibində uçota almaq nəzəri cəhətdən düzgün olmazdı, çünki həmin xərclər iqtisadi faydanın, yaxud zərərlərin bilavasitə daşıyıcıları deyildirlər. Digər tərəfdən, həmin xərclərin uçotu üçün Hesablar Planının 73-cü bölməsində müvafiq maddə nəzərdə tutulmamışdır, çünki onların uçotunun aparılması üçün 71 və 72-ci bölmənin tərkibində müəyyən edilmiş “Kommersiya xərcləri kimi tanınan digər xərclər” və “İnzibati məqsədlərlə bağlı digər xərclər” maddələri mövcuddur. Odur ki, sair əməliyyat xərcləri ilə sair xərcləri fərqləndirmək və onları ayrıca xərc elementində əks etdirmək məqsədəuyğun olardı.

Zənnimizcə, maliyyə uçotu sistemində xərclərin təsnifatı elə aparılmalıdır ki, o təsnifat eyni zamanda idarəetmə uçotu sisteminə mümkün qədər uyğun gəlsin. Bu baxımdan xərclərə çevrilən resursların təsnifatının yaxşılaşdırılması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Material resurslarının mövcud təsnifatı həmin resursların bütün növlərini əhatə etmir, ona görə də təsnifatın nomenklaturasının genişləndirilməsi vacibdir. Eyni zamanda material resurslarının təsnifatı məhsulun hazırlanması üçün sərf olunan material xərclərinin təsnifatına uyğunlaşdırılmalıdır. Məsələn, əgər 202 nömrəli

“İstehsalat (iş və xidmət) məsrəfləri” adlı hesabda material xərcləri üzrə təsnifat qrupları ilə 201 nömrəli “Material ehtiyatları” hesabı üzrə təsnifat qruplarını müqayisə etsək görürük ki, onlar arasında ümumiyyətlə uyğunluq yoxdur, halbuki, 201 nömrəli hesab üzrə təsnifat 202 nömrəli hesab üzrə təsnifata uyğun gəlməlidir. Eyni zamanda 202 nömrəli hesabın özündə material xərclərinin təsnifatı dəqiqləşdirilməlidir. Dəqiqləşdirmələr həm də digər xərc növləri üzrə aparılmalıdır.

Dünya praktikasında qəbul edilmiş ümumi təsnifat prinsiplərini və təcrübəsini nəzərə almaqla biz istehsalatla bağlı məsrəflərin hesabatda aşağıdakı üç qrup üzrə əks etdirilməsini təklif edirik:

1. Müstəqim material məsrəfləri;
2. Müstəqim əmək məsrəfləri;
3. Qaimə istehsal məsrəfləri.

Belə olan halda istehsal məsrəflərinin uçotunun daha geniş təsnifat qrupları əsasında aparılması zəruriliyi yaranır. Həmin qruplar, 1 və 2-ci bəndləri, yəni yalnız müstəqim dəyişən xərcləri əhatə etməlidir. Sonuncu, 3-cü qrup xərclər isə həm dəyişən, həm də daimi qaimə istehsal xərclərindən ibarət olmalıdır. Əgər müəssisə idarəetmə məqsədləri üçün xərclərin uçotunu aparmaq istəyirsə, mövcud uçot sistemi bu tələbləri də nəzərə almalıdır. Başqa sözlə, müəssisə xərclərinin uçotunu məhdud maya dəyərinin müəyyən edilməsi sistemi əsasında qurduğu halda, müstəqim material, müstəqim əmək məsrəfləri, həmçinin dəyişən qaimə istehsal xərclərindən başqa, dəyişən kommersiya və dəyişən inzibati xərclərinin də uçotunun ayrıca aparılması qaçılmazdır. Mövcud sistem isə yalnız dəyişən müstəqim material və dəyişən müstəqim əmək məsrəfləri üzrə informasiya formalaşdırmaq iqtidarındadır.

Araşdırmalar göstərir ki, yeni standartlar çərçivəsində xərclərin təsnifatı daha çox əsas əməliyyat fəaliyyəti çərçivəsində həyata keçirilməlidir. Xərclərin təsnifat qruplarının həm tam maya dəyəri, həm də məhdud maya dəyəri sistemlərinin tələblərinə cavab verə biləcək şəkildə müəyyən edilməsi hesablar sisteminin də rəşional qurulması və beləliklə, xərclər barədə informasiyanın qaydaya salınmış strukturunun işlənilib hazırlanması üçün vacibdir. İstər maliyyə uçotu, istərsə də idarəetmə uçotu məqsədləri üçün xərclərin ilk növbədə müstəqim və qeyri-müstəqim qruplar üzrə təsnifləşdirilməsini dəqiqləşdirmək lazımdır. Əsas əməliyyat fəaliyyəti çərçivəsində müstəqim dəyişən xərclər birmənalı olaraq xərclərin/kalkulyasiyalaşdırmanın obyektlərinə birbaşa aid edilə bilər, qeyri-müstəqim (həm dəyişən, həm də daimi) xərclər isə birbaşa aid edilmə bilməz. Qeyri-müstəqim (dolayı) xərclər uçot və kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürülməlidir. Bu cür qayda, artıq qeyd olunduğu kimi maliyyə uçotu sisteminə və ya tam maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalaşdırma sisteminə xasdır. Ancaq həmin qayda idarəetmə uçotunda başlıca sistem kimi tətbiq olunan məhdud maya dəyəri sistemi üçün mütləq deyil. Bu qayda onunla izah olunur ki, maya dəyərinə müstəqim dəyişən material və əmək məsrəflərindən başqa, qaimə xərclərinin bütün məbləği deyil, yalnız dəyişən hissəsi daxil edilir. Xərclərin əsas əməliyyat fəaliyyəti çərçivəsində təsnifatı və sintetik uçotunun aparılması qaydası qaimə istehsal xərclərinin dəyişən və daimi hissələrə bölgüsü nəzərə alınmadan müəyyən edilmişdir.

Məlum olduğu kimi, bilavasitə məhsulun istehsalı üçün istifadə olunan xammal və materiallar və həmin məhsulun istehsalı ilə məşğul olan işçilərin əmək haqqı və onların sosial təminatına, sığortasına ayırmalar, onlara göstərilən tibbi xidmətlər əsas və dəyişən xərclərdir və buna görə də onlar məhsulun maya dəyərinə daxil edilməlidir. Bu xərclərin maya dəyərinə daxil edilməsi xərclərin uçotu və kalkulyasiyalaşdırma sisteminin növündən asılı deyildir, yəni istər maliyyə, istərsə də idarəetmə uçotu sisteminə eyni qaydada təsnifləşdirilir və uçota alınır.

Köməkçi xammal və materiallar da, hansılar ki, məhsul istehsalında istifadə olunur, dəyişən xərclərdir və buna görə də məhsulun maya dəyərinə müstəqim qaydada daxil edilməlidir. Lakin belə resursların konkret məhsul növünə istifadə olunmuş kəmiyyətini müəyyən etmək çətinlik yaradır. Bu səbəbdən həmin xərclər qaimə (dolayı) xərclərin tərkibində uçota alınmalıdır. Maya dəyərinin formalaşması baxımından həmin xərclərin idarəetmə uçotu sisteminə dəyişən xərclərə aid edilməsi zəruridir. Qaimə (dolayı) xərclərin digər hissəsi, daimi xərclər kimi uçota alınmalıdır. Bu xərclər maliyyə uçotu sisteminə məhsulun maya dəyərinə daxil olur, idarəetmə uçotu sisteminə isə daxil olmur. Belə xərclərə, məsələn, sexlərdə nəzarətçilərin, anbardarların, elektrikliərin əmək haqqını, onların sosial sığortası və təminatı xərclərini, istehsal binaları və avadanlıqlarının amortizasiya

xərclərini, təmiri və xidmət göstərilməsi xərclərini, kommunal xidmətlərin dəyərini və s. xərcləri aid etmək olar.

Nəzəri və praktiki baxımdan həmin xərclərin maliyyə uçotu sistemində istehsalın və satışın maya dəyərinə daxil edilməsi nə dərəcədə düzgündür, yaxud niyə daxil edilir sualı meydana çıxa bilər. Xərclərin uçotunun direkt-kostinq sistemi baxımından həmin xərclər məhsulun maya dəyərinə daxil edilməməlidir, çünki, istehsalın həcmnin dəyişilməsi həmin xərclərin dəyişilməsinə səbəb olmur. Ancaq digər bir sual yaranır – daimi istehsal qaimə xərcləri olmadan məhsulun istehsalı mümkündürmü? Cavab birdir – mümkün deyil. Digər tərəfdən, daimi istehsal qaimə xərclərinin məhsulun maya dəyərinə daxil edilməsinin zəruriliyi onunla bağlıdır ki, direkt-kostinq sistemi əsasında kalkulyasiyalaşdırmada yalnız satışın həcminə rəğmən həssas olduğu halda, tam maya dəyəri sistemi üzrə kalkulyasiyalaşdırmada xalis mənfəət yalnız satışın həcminə rəğmən həssas olduğu halda, tam maya dəyəri sistemi üzrə kalkulyasiyalaşdırmada xalis mənfəət, həm satışın həcminə və dəyişilməsinə, həm də ehtiyatların həcminə həssasdır. Tam kalkulyasiyalaşdırma sisteminin tətbiqi üçün ən mühüm arqumentlərdən biri də odur ki, marjinal kalkulyasiyalaşdırmanın tətbiqinin dürüstlüyü xərclərin daimi və dəyişən xərclərə dəqiq bölgüsündən asılı olmasıdır. Praktika isə onu göstərir ki, dəqiq bölgüyə heç də həmişə nail olmaq mümkün deyil. Təsadüfi deyil ki, qərb ölkələrində məhsulun maya dəyərinin tam kalkulyasiyalaşdırma sistemi getdikcə daha geniş yayılır. Bizə belə gəlir ki, maya dəyərinin hansı sistem əsasında kalkulyasiyalaşdırılmasına baxmayaraq, xərclərin təsnifatı və uçotu elə qurulmalıdır ki, bu hər hansı sistemin tətbiqi üçün yararlı olsun, hətta həmin sistemlərin eyni vaxtda istifadə olunmasına imkan vermiş olsun.

## NƏTİCƏ

İdarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün marjinal kalkulyasiyalaşdırma sisteminin, bütövlükdə xərclərin və nəticələrin təhlili üçün, həmçinin kənar istifadəçilərin informasiyaya olan tələbatının ödənilməsi üçün isə tam maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalaşdırma sisteminin tətbiqi mümkündür. Bunun üçün xərclərin təsnifatını və uçotunu aşağıdakı qruplar üzrə aparmaq kifayətdir:

1. Müstəqim dəyişən material xərcləri;
2. Müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri;
3. Müstəqim dəyişən sosial sığorta, təminat və tibbi xidmətlər üzrə xərclər;
4. Sair müstəqim dəyişən xərclər;
5. Qeyri-müstəqim dəyişən material xərcləri;
6. Qeyri-müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri;
7. Qeyri-müstəqim dəyişən sosial-sığorta, təminat və tibbi xidmətlər üzrə xərclər;
8. Sair qeyri-müstəqim dəyişən xərclər;
9. Qeyri-müstəqim daimi material xərcləri;
10. Qeyri-müstəqim daimi əmək haqqı xərcləri;
11. Qeyri-müstəqim daimi sosial-sığorta, təminat və tibbi xidmətlər üzrə xərclər;
12. Sair qeyri-müstəqim daimi xərclər;
13. Sair əməliyyat xərcləri/zərərləri;
14. Dəyişən kommersiya xərcləri;
15. Daimi kommersiya xərcləri;
16. Dəyişən inzibati xərclər;
17. Daimi inzibati xərclər.

Göstərilən 17 bənd əsasında həm tam maya dəyəri, həm də məhdud maya dəyəri üzrə xərclərin uçotunu aparmaq mümkündür. Belə ki, MHBS1-in tələb etdiyi tam maya dəyərinə əsaslanan sistem üzrə xərclər haqqında informasiyanın formalaşdırılması 1-12 bəndlər çərçivəsində həyata keçirilməlidir. Həmin bəndlər üzrə xərclər yalnız əsas əməliyyat fəaliyyətini əhatə edən xərclərdir. Xərclərin tərkibinə mütəmadi qaydada baş verən maliyyə xərcləri 4-cü və 12-ci bəndlər üzrə uçota almaq olar. Sair əməliyyat xərcləri/zərərləri üçün 13-cü bənd ayrılmışdır.

Tam maya dəyəri sistemi üzrə dövrü xərclərin təsnifatı və uçotunun 14-17-ci bəndlər üzrə aparılması nəzərdə tutulur və həmin xərclər beynəlxalq standartların tələblərinə görə dövrün

sonunda bütünlüklə ümumi maliyyə nəticələrinə silinir.

Məhdud maya dəyəri (direkt-kostinq) sistemi üzrə məhsulun maya dəyəri yalnız dəyişən xərclər əsasında formalaşdırıldığı üçün həmin xərclərin tərkibinə aşağıdakı bəndlər üzrə məsrəflər daxil ediləcəkdir.  $1+2+3+4+5+6+7+8+14+16$ .

Biz belə hesab edirik ki, təklif olunan variant sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin daha dəqiq və tam təsnifatını formalaşdırır və beləliklə də “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatın informativliyini yüksəldir.

### ƏDƏBİYYAT SİYAHISI:

1. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu. – Bakı, 29 iyun 2004-cü il;
2. Aleksander D., Britton A., Yorissen A. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartları: nəzəriyyədən praktikaya / rus dilindən tərcümə; tərcümənin elmi redaktoru dos.V.M.Quliyev.– Bakı: «İqtisad Universiteti», 2010;
3. İsmayilov N.M. Mənfəətin formalaşmasının mühüm amili sayılan istehsal məsrəflərinin uçotu və təhlilinin təkmilləşdirilməsi problemləri//«İqtisad elmləri: nəzəriyyə və praktika», 2002;
4. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 2010. – 984 с.;
5. Бухгалтерский учет / под.ред. П.С.Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2004;
6. Касумов С.М., Исмаилов Н.М. Концепции отражения прибыли в финансовой отчетности / Финансы и учет, 2013, №2;
7. Крылов Э.И., Власова В.М., Журавкова И.В. “Анализ финансовых результатов, рентабельности и себестоимости продукции” – М.: Финансы и статистика, 2005;

**Гаджибекова С.Дж., диссертант**

**АГЭУ, кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»**

### **Классификация информации по расходам и пути ее совершенствования**

#### **Резюме**

В статье анализируется классификация затрат, выручки и прибыли в международных и национальных стандартах, а также рассматриваются и уточняются методологические принципы, лежащие в основе их учета. Результаты, полученные с использованием методов сравнительного анализа, показывают, что справедливая стоимость продажи должна быть компенсирована себестоимостью продукции и что классификация затрат для финансового учета должна соответствовать системе управленческого учета и соответствовать как ограниченной, так и рентабельной системе. В конце расходы были разделены на 18 групп для управления принятием решений и удовлетворения потребностей внешних пользователей.

В статье приводится обобщающий учет транзакционных издержек и выручки, а также их финансовых результатов, и рекомендуется к использованию.

**Ключевые слова:** производственные расходы, финансовые расходы, себестоимость продажи, калькулирование, операционная деятельность.

**Hajibayova S.J., candidate for a degree**

**UNEC, “Accounting and Audit” Department**

### **Classification of information on expenses and ways to improve it**

#### **Summary**

The article analyzes the classification of costs, revenues and profits in international and national standards, and also considers and clarifies the methodological principles underlying their accounting. The results obtained using benchmarking methods show that the fair value of the sale must be compensated for by the cost of production and the classification of costs for financial accounting must comply with the management accounting system and must comply with both the

HACIBƏYOVA S.C.

limited and the profitable system. At the end expenses were divided into 18 groups to manage decision making and meet the needs of external users.

The article provides a summary account of transaction costs and revenues, as well as their financial results, and is recommended for use.

**Key words:** production costs, financial results, cost of sale, calculation, operating activities.

**Daxil olub:** 12.07.2019